

## 〔レフェリー付論文〕

## コントローリングの組織

小澤優子

## I 序

ドイツにコントローリング(Controlling)という概念が採り入れられたのは1950年代である<sup>1)</sup>。しかしながら、当時はそれが広く普及するにはいたらなかった。それがドイツ企業において採り入れられるようになったのは1970年代後半以降であり、本格的に導入されたのは1990年代に入ってからのことである<sup>2)</sup>。その後、ドイツ企業においてコントローリングに対するニーズは拡大の一途をたどり、その機能を担うコントローラー(Controller)という職位をもつ企業の数が増加している<sup>3)</sup>。また、コントローリングに関する研究も数多く見られ、ほとんどの大学においてコントローリングの講座が開設さ

- 1) コントローリングの起源は、アメリカのコントローラー制度に求められる。コントローリングは統制(Kontrolle)とは異なるものであり、後述するように、その機能は管理システム全体における調整である。
- 2) 企業の大規模化および国際化などの理由から、コントローリングが企業管理に採り入れられるようになったと考えられる。なお、詳細に関しては、たとえば、以下の文献を参照していただきたい。Lingnau, V.: Geschichte des Controllings, in: Lingenfelder, M. (Hrsg.): 100 Jahre Betriebswirtschaftslehre in Deutschland, München 1999, S. 82-89; Weber, J.: Einführung in das Controlling, 8. Aufl., Stuttgart 1999, S. 7-10. 小澤優子「コントローリング理論の基本構想」『関西学院商学研究』第51号、2002年、210-212ページ。
- 3) Vgl. Weber, J. / Schäffer, U.: Controlling-Entwicklung im Spiegel von Stellenanzeigen 1990-1994, Kostenrechnungspraxis, 42. Jg. (1998), S. 228. ここにおける図表にはコントローラーの職位のみではなくコントローリングに類似した職位(Controlling-ähnliche Stelle)の数も示されている。そこから、両者を足した数が年々増加していることが読み取られる。

れている。しかしながら、統一的なコントローリング概念はいまだ形成されていない。また、コントローリングの組織およびコントローリング部門の意義が必ずしも明確ではないというのが実状である。そのような状況のなかで、コントローリングの調整機能が強調されるようになってきた<sup>4)</sup>。すなわち、それはコントローリングの機能を管理システムにおける調整と理解するものである。

コントローリングの機能をこのように理解する場合、コントローリングの組織は、企業内においてどのように位置づけられうるのであろうか。本稿の目的は、コントローリングの機能を定義し、その機能を果たすためのコントローリング組織、企業組織におけるコントローリング部門の位置付けを明らかにすることである。

## II コントローリングの調整機能

コントローリングの機能に関しては、今日、さまざまな見解が見られる。キューパー(Küpper, H.-U.)によると、それらは、利益目標志向的構想、情報志向的構想、計画・統制志向的構想および調整志向的構想の4つに類型化されるのである。その中で、現在、調整志向的構想がもっとも有力であるといえる<sup>5)</sup>。したがって、以下においては、コントローリングに関して調整志向的構想を展開する代表的な論者であるホルヴァート(Horváth, P.)とキューパーの研究に注目し、その機能を明らかにしたい。

ホルヴァートは、彼の著書において、コントローリングの機能を成果目標

4) コントローリングに関して、その機能を調整として把握する調整志向的構想を最初に展開したのはホルヴァートであるといわれている。(Vgl. Weber, J.: a. a. O., S. 25; Küpper, H.-U.: Controlling, 3. Aufl., Stuttgart 2001, S. 13.)彼は1970年代後半に、そのような構想を彼の論文において明らかにしており、現在もそのような見解を示している。(Vgl. Horváth, P.: Controlling - Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaptions- und Koordinationsprobleme der Führung, ZfB, 48. Jg. (1978), S. 194-208.)

5) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 7-13.

6) Vgl. Horváth, P.: Controlling, 8. Aufl., München 2001, S. 95 ff. 長谷川拓三「西ドイツにおける企業コントローリングの展開(1)」『岐阜経済大学論集』第22巻第2・3号、1988年、143-146ページ。

志向的調整 (ergebniszielorientierte Koordination) と理解している<sup>6)</sup>。彼は、企業の管理が二つの相互依存的な問題領域、すなわち企業を取り巻く環境の動態性 (Dynamik) と複雑性 (Komplexität) という問題領域および企業の細分化現象 (Differenziertheit) という問題領域に取り囲まれるようになり、そのことから、企業の管理システムにおいて、調整問題を解決する必要性が生じるものと考えている<sup>7)</sup>。そのような問題意識から、ホルヴァートは、調整活動を担う独自の機能をもつコントローリングの重要性を認識しているのである。

彼によると、「コントローリングとは、成果目標を志向して計画、統制および情報供給をシステム形成的 (systembildend) およびシステム連結的 (systemkoppelnd) に調整し、そのことを通じて、システム全体の適応および調整を行うもの<sup>8)</sup>」である。その際、彼は、コントローリングの対象として計画システム、統制システムおよび情報供給システムを指摘し、それらの間の相互調整を行うことをコントローリングの重要な機能であるとみなしている。しかしながら、調整は本来的な管理活動の機能であるという理解もあり<sup>9)</sup>、それゆえ、調整志向的なコントローリングの基本構想に対して批判的な見解がみられる。ホルヴァートはこの点を考慮し、調整に関して、第一次的調整と第二次的調整とを区別している。すなわち、第一次的調整とは管理活動が行うべき給付システムに関わる調整であり、第二次的調整とはコントローリングの調整機能である<sup>10)</sup>。

キュッパも、ホルヴァートと同様に、調整志向的な基本構想に基づくコ

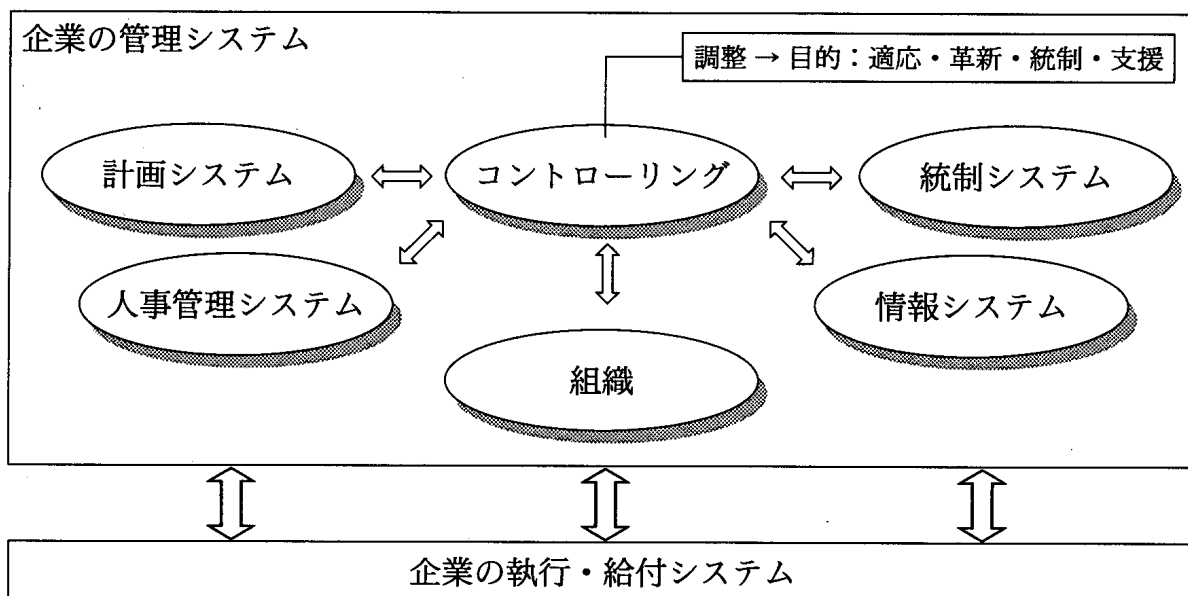
7) Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 3-6. ホルヴァートは、ここにおいて、アンゾフ (Ansoff, H. I.) の見解にとくに依拠している。(Vgl. Ansoff, H. I.: *Managing Surprise and Discontinuity-Strategic Response to Weak Signals*, ZfbF, 28. Jg. (1976), S. 129-152.)

8) Horváth, P.: a. a. O., S. 153. ホルヴァートのこのような見解は、シュナイダー (Schneider, D.) によって批判されている。(Vgl. Schneider, D.: *Betriebswirtschaftslehre*, 2. Bd., *Rechnungswesen*, München-Wien 1994, S. 458-466.)

9) Vgl. Bleicher, K. / Meyer, E.: *Führung in der Unternehmung? Formen und Modelle*, Reinbek bei Hamburg 1976, S. 48 ff.

10) Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 129.

図表1 企業の管理システムの分類とコントローリング



(出所) Küpper, H-U. : a. a. O., 15 の図 I -7 を一部修正している。

ントローリング概念を主張している。彼は、「コントローリング機能は、本来、目標へ向けられた管理を確実にを行うために管理システム全体を調整すること<sup>11)</sup>」と定義している。そのうえで、適応と革新、目標統制および支援というコントローリングの目的が設定され、その中でもとりわけ支援が重視されているのである<sup>12)</sup>。また、彼は、コントローリングの機能を管理システム全体における調整と考えている<sup>13)</sup>。一般に、管理システムの基本要素としては、計画システム、統制システム、情報システム、人事管理システムおよび組織が指摘されている<sup>14)</sup>。したがって、ホルヴァートが指摘した計画システム、統制システムおよび情報供給システムに加えて、人事管理システムおよび組織をコントローリングの対象としなければならない<sup>15)</sup>。キューパーの構

11) Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. : Zum Verständnis des Controlling-Thesen zur Konsensbildung, ZfB, 60. Jg. (1990), S. 283.

12) Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 17 ff. und 483. 小澤優子、前掲稿、216-217ページ。

13) Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 14 f. 小澤優子、前掲稿、215-216ページ。

14) 管理システムの分類に関しては、おもに、以下の文献を参照していただきたい。Bleicher, K. / Meyer, E. : a. a. O., S. 92 ff. und 194 ff.

想においては、ホルヴァートの見解にはない新たな観点が加えられたといえよう。すなわち、ホルヴァートが計画システム、統制システムおよび情報供給システムに制限したコントローリングの対象を、キューパーは管理システム全体の調整にまで拡大したうえで、コントローリング機能を論じているのである（図表1）。

このように、ホルヴァートとキューパーの考えるコントローリングの対象は異なっているが、管理システムにおける調整がそのもっとも重要な機能であるという点においては、両者の見解は一致している。コントローリングの調整機能を通じて企業の管理システムの合理性が確保され、企業成果が高められなければならないのである<sup>16)</sup>。

### Ⅲ コントローリング組織の形成

コントローリング組織(Controlling-Organization)の特徴づけを行うことは、コントローリングの概念を考察するうえで非常に重要である。なぜなら、コントローリング組織を明確にすることにより、その機能を担うコントローラーの職務、責任および権限などが明らかになるからである<sup>17)</sup>。

コントローリング組織を考察するにあたり、まず、コントローリングのための独立した組織が形成されるのか否か、ということが考えられなければならない。このことに関して、フリードゥル(Friedl, B.)は、コントローリングの非制度化(Nichtinstitutionalisierung)と制度化(Institutionalisierung)を区別し、それぞれについて考察を加えている<sup>18)</sup>。

15) なお、ドイツにおいてコントローリングに関する文献を数多く明らかにしているヴェーバー(Weber, J.)も、人事管理システムおよび組織システムを視野に入れてコントローリングについて言及している。(Vgl. Weber, J.: Stand und Entwicklungsperspektiven des Logistik-Controlling, WHU: Forschungspapier, Januar 1999, S. 4 ff.)

16) Vgl. Bauer, M.: Controlling in Deutschland, Wiesbaden 2002, S. 252. 小澤優子「コントローラーとマネジャー」『関西学院商学研究』第52号、2003年、150ページ。

17) Vgl. Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 481. シュナイダーは、コントローラーの権限および成果責任が明確ではないということに関しても、批判的な見解を示している。(Vgl. Schneider, D.: a. a. O., S. 459 f.)

18) Vgl. Friedl, B.: Controlling, Stuttgart 2003, S. 95 f. und 100.

まず、コントローリング機能が固有のコントローリング組織に委ねられない非制度化の場合、コントローリング機能は、計算制度(Rechnungswesen)の部門もしくは財務部門などに委ねられることとなる。しかしながら、非制度化の場合はコントローラーの職位が明確でないために、その機能が重要視されない可能性がある。

コントローリングが制度化された場合、コントローラー職位の形成によるその権限および責任の明確化を通じて、上述したデメリットは克服されることとなる。さらに、固有のコントローリング組織が形成されることにより、コントローラーの経験が蓄積されることを通じてその知識が体系化されることとなる<sup>19)</sup>。したがって、コントローリング組織は制度化されることがより望ましいと考えられ、近年、ドイツにおいて、固有のコントローリング組織をもつ企業の割合は増加している。

ドイツにおいては、1960年代後半までコントローリング部門をもつ企業は少なく、コントローリング機能は、計算制度の部門に委ねられることが一般的であった<sup>20)</sup>。なぜなら、コントローリングの機能と計算制度のそれがほぼ同一視されていたためである。固有のコントローリング組織が形成されるようになったのは、1960年代後半以降のことである。さらに、1990年から1994年の間に、コントローリング部門を設置する企業の割合は調査企業全体の7割に達している。

以上のごとく、今日、コントローリング組織は多くの企業に存在するのである。それでは、いかなる要因によってそれらが規定されるのであろうか。コントローリング組織を規定する要因に関しては、さまざまなものが指摘されているが、主なものとしては、企業規模、組織形態が挙げられる<sup>21)</sup>。また、いくつかの文献においては、企業を取り巻く環境と独立したコントローリング組織の設置およびその内容との関連が指摘されている。企業を取り巻く環

19) Vgl. Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 485 f.

20) Vgl. Lingnau, V. : a. a. O., S. 84 ; Weber, J. / Schäffer, U. : a. a. O., S. 232.

21) Vgl. Küpper, H.-U. / Weber, J. / Zünd, A. : a. a. O., S. 286 ; Horváth, P. : a. a. O., S. 832-839 ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 481-483.

境とは、調達市場および販売市場、技術そして政治的・社会的環境などである。たとえば、デプケ(Döpke, U.)は、企業の市場行動とマーケティング・コントローリング組織の設置との間の関連を分析している<sup>22)</sup>。しかしながら、その関連は明確に根拠付けられていない。ホルヴァートも、彼の著書において同様の指摘を行っているが、組織とその環境との明確な関連は示されていない。したがって、以下においては、コントローリング組織を規定する要因を企業規模および組織形態に限定し、考察を加えることにしたい。

図表2 コントローリング部門を設置している企業の割合<sup>23)</sup>

従業員数	企業数	コントローラーの職位をもつ企業
199名まで	99	53 (53.5%)
200～499名	88	64 (72.7%)
500～999名	35	31 (88.6%)
1,000～4,999名	43	36 (83.7%)
5,000～9,999名	12	11 (91.7%)
10,000～49,999名	17	16 (94.1%)
50,000名以上	6	6 (100.0%)
合計	300	217 (72.3%)

(出所) Küpper, H.-U. / Winckler, B. / Zhang, S. : Ergebnisse einer empirischen Erhebung über ihre Nutzung in der Industrie, DBW, 50. Jg. (1990), S. 439.

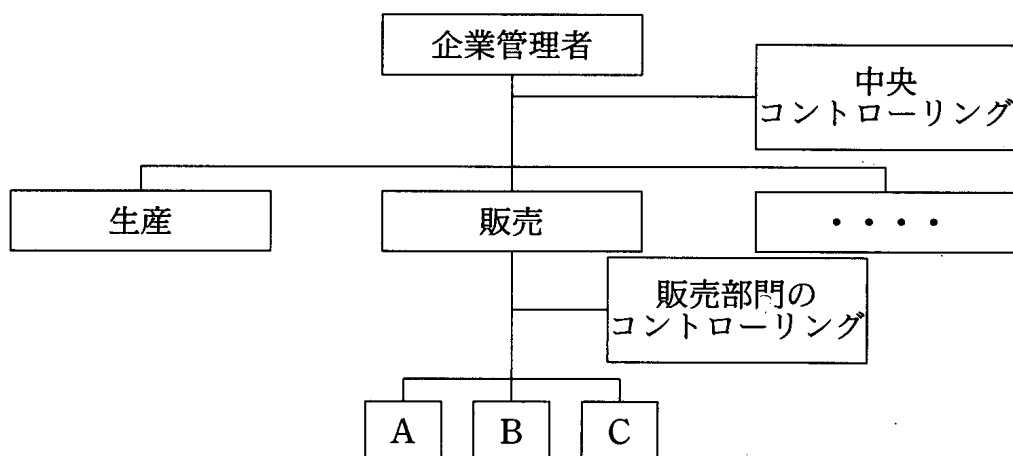
コントローリング組織の導入は、それぞれの企業規模に依存するのである<sup>24)</sup>。図表2からも明らかなように、企業の大規模化に伴い、独立したコントローリング部門の設置される企業の割合が増加している。それは、解決すべき問題の複雑性が増加し、それらの調整を行うための固有の手段を投入す

22) Vgl. Döpke, U. : Strategisches Marketing-Controlling, Frankfurt-Bern-New York 1982, S. 225 ff.

23) この表における数値に関する調査が行われたのは1987年である。1980年代後半以降、ドイツ企業を取り巻く状況は著しく変化している。したがって、独立したコントローリング部門は、現在、より多くの企業において採り入れられていると考えられる。したがって、この図表は、あくまで企業規模と独立したコントローリング部門の導入状況との関連を把握するために参照していただきたい。

24) Vgl. Bozem, K. : Entwicklungsstand der Controllingpraxis in der Versorgungswirtschaft – eine empirische Untersuchung, Controller Magazin, 14. Jg. (1995), S. 206 ff. ただ中小企業においても、コントローリングに類似した機能が採り入れられている可能性がある。

図表3 職能別組織におけるコントローリング



(出所) 次の文献をもとに作成。 Hahn, D. / Hungenberg, H. : PuK, Planung und Kontrolle, Planungs- und Kontrollsystem, Planungs- und Kontrollrechnung, Wertorientierte Controllingkonzepte, 6. Aufl., Wiesbaden 2001, S. 950 ; Horváth, P. : a. a. O., S. 842 ; Küpper, H.-U. : a. a. O., S. 501 ; Friedl, B. : a. a. O., S. 107-111.

ることが必要とされるからである。

また、一般に、コントローリング組織の形成は、企業の組織形態から影響をうけるものと考えられている。すなわち、その企業の組織形態が職能別組織であるのか、事業部制組織であるのかということにより、コントローリング組織の形態が異なるのである<sup>25)</sup>。

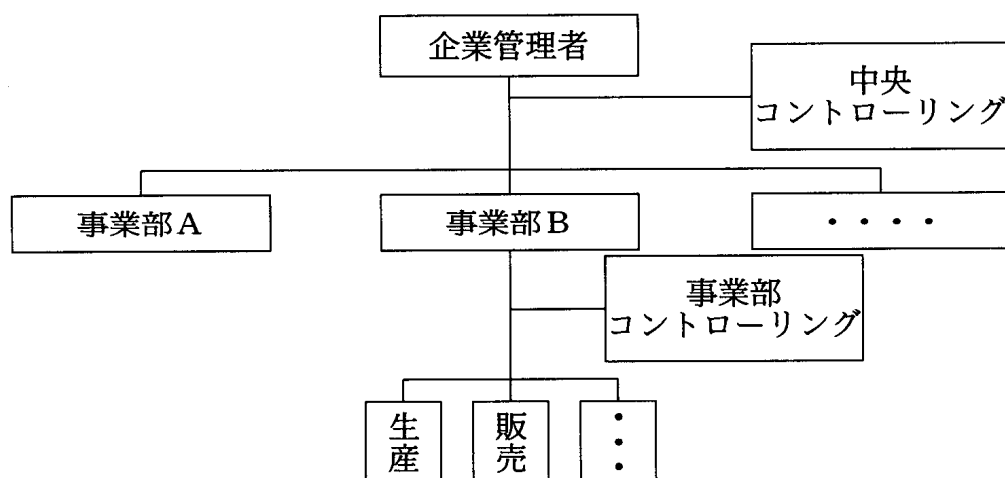
まず、企業の組織形態が職能別組織である場合、企業管理者層のもとに中央コントローリング (Zentralcontrolling) が設置され、さらに下位レベルにおいて、個々の職能領域のためのコントローリング組織が設置される (図表3)。

また、事業部制組織の場合、職能別組織と同様に、企業管理者層のもとには中央コントローリングが設置される。そして、その下位レベルにおいて、事業部門に関わる事業部コントローリング (Spartencontrolling) のための組

25) 企業の組織形態としては、職能別組織および事業部制組織のほかにマトリックス組織やプロジェクト組織なども存在する。しかしながら、前者の二つの形態が一般的であると考えられ、また、紙幅の都合もあり、本稿においては職能別組織および事業部制組織におけるコントローリングを明らかにしている。



図表4 事業部制組織におけるコントローリング



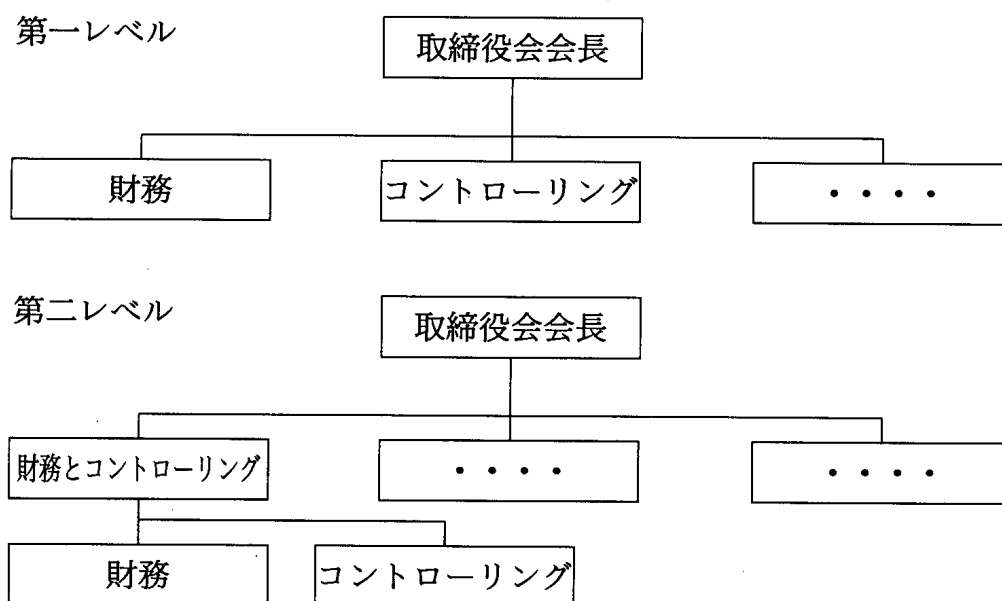
(出所) 次の文献をもとに作成。 Hahn, D. / Hungenberg, H.: a. a. O., S. 947 ;  
Horváth, P.: a. a. O., S. 842 ; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 502 ; Friedl, B.: a.  
a. O., S. 107-111.

織が設置されるのである(図表4)<sup>26)</sup>。

二つの組織形態に共通することは、取締役会のもとに強い権限を伴った中央コントローリングが設置され、下位のレベルにおいて、職能別組織においてはそれぞれの職能のためのコントローリング組織、事業部制組織においてはそれぞれの事業部のための事業部コントローリング組織が設置される点である。それぞれの職能のためのコントローリング組織および事業部コントローリング組織は、あわせて部門コントローリング(Bereichscontrolling)と称される<sup>27)</sup>。そして、この部門コントローリングは、中央コントローリング

26) 図表4における事業部コントローリングに関して、ハーンは部門・コントローラー(Division-Controller)であると称し、また、キューパーも、部門コントローラー(Divisionscontroller)という表現を用いている。これに関して、ドイツのヘンケルグループ(Henkel-Gruppe)の事例によると、部門コントローリングの中で、事業部コントローリングと職能コントローリングを区別していることが見られたため、ここではホルヴァートの見解にしたがい事業部コントローリングとしている。なお、ヘンケルグループのコントローリング組織は、中央コントローリング、部門コントローリングおよび連結企業におけるコントローリングという3つのレベルから成り立っている。(Vgl. Schwarzrock, K.: Controlling und Führungsberichtswesen in der Praxis, in: Botta, V. (Hrsg.): Controlling in Theorie und Praxis, Aachen 1999, S. 193.)

図表5 中央コントローリングの類型



(出所) Horváth, P.: a. a. O., S. 843 の図7.12を一部修正している。

によって統制される。すなわち、中央コントローリングは、「すべての企業部門の調整および部門コントローリングの調整を行う権限を有しており、それらが企業の全体目標システムを志向するように調整しなければならない<sup>27)</sup>」のである。

さらに、上記の中央コントローリングに関しては、二つの形態が指摘される<sup>29)</sup>。すなわち、コントローリングが、取締役会の管轄下に直接おかれているのかどうかという観点から、第一レベルのコントローリングと第二レベルのコントローリングが区別されるのである。一般に、企業実務において、コントローリングは財務と密接に関連しているために、それらの組織的な位置づけの関連が強調される。コントローリングと財務が並んで存在し、両者が

27) ただ、中小企業においては、独立したコントローリング組織が設置されている場合に、中央コントローリングもしくは部門コントローリングのどちらか一方のみが設置されていることもある。ホルヴァートによると、企業規模の拡大に伴ってコントローリングは分化し、それらを統合するための中心的なコントローリングの部門が設置されるのである。(Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 840 f.)

28) Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 497 f.

29) Vgl. Hahn, D. / Hungenberk, H.: a. a. O., S. 937 f.; Horváth, P.: a. a. O., S. 842 f.

取締役会に直接に属する場合、コントローリングは企業管理における第一のレベルに位置づけられているといえる。また、財務およびコントローリングのもとで財務とコントローリングに区分される場合<sup>30)</sup>、コントローリングは企業管理において第二レベルに位置づけられているのである。

#### IV 企業組織におけるコントローリング

第III節では、コントローリング組織に影響を及ぼしうる要因としての企業の組織形態の観点から、その一般的な類型を提示した。本節では、コントローリング部門が、実際の企業組織においてどのように位置づけられているのかを明らかにしたい。

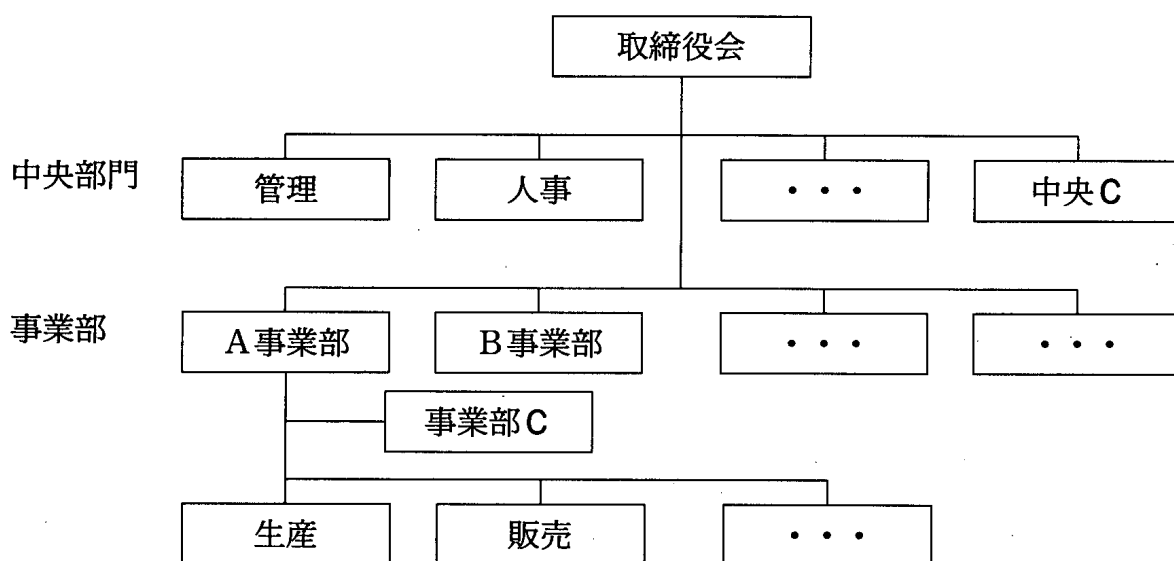
まず、中央コントローリング部門は、取締役会に直属するスタッフ部門である中央部門(Zentralabteilung)のひとつとして、人事部門やマーケティング部門と同レベルに位置づけられている。また、各事業部に事業部コントローリング部門が設置され、中央コントローリングと同様、その事業部においてはスタッフ部門とみなされる。かくして、コントローリングの「支援機能および負担軽減機能(Entlastungsfunktions)が重要視されている<sup>31)</sup>」のである。企業組織におけるコントローリングの一般的な位置づけについては、図表6において明らかにされている。

そこで問題となるのは、中央コントローラーと部門コントローラーとの関係、すなわち、部門コントローリングにおけるコントローラーが、誰によって規制されるのかということである。一方では、彼らは中央コントローラーによって統率され、彼らの属する部門が企業の全体目標システムを志向するように調整しなければならない。他方、彼らは、それぞれの属する部門において内部的な調整を行わなければならない。したがって、その部門の管理者に従うことが必要である。

30) コントローリングが第2レベルに位置づけられる際に、管理部(Administration)の管轄下で財務とコントローリングに区分される場合も考えられる。(Vgl. Friedl, B.: a. O., S. 116 f.)

31) Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 492.

図表6 企業組織におけるコントローリングの一般的な位置づけ



C : コントローリング部門

(出所) Horváth, P.: a. a. O., S. 843 の図7.14を一部修正している。

このような場合に、いくつかのメリットおよびデメリットが指摘される<sup>32)</sup>。まず、部門コントローラーが中央コントローラーに従うのであれば、当然、コントローリング機能が統一的に実行され、また、コントローリング機能のために必要な情報も迅速に伝達されることとなる。さらに、ラインの職位に対してよりスタッフ的な機能をもつためにコントローラーの独立性が保たれ、調整機能および支援機能が支障なく果たされるのである。しかしながら、ラインの職位に受け入れられずに孤立し、情報が不足する可能性も存在する。他方、彼らがその属する部門の管理者に従うのであれば、ラインの職位との協働はスムーズに行われ、彼らの意思決定支援を円滑に行うことが可能となる。そのような場合、その領域内での目標に従うために、企業の全体的なコントローリングと矛盾することがある。

これらの問題を解決するために、企業におけるコントローリングに対して、「二重支配原則(dotted-line-Prinzip)」が導入されるべきである<sup>33)</sup>。この場

32) Vgl. Schüller, S.: Organization von Controllingsystem in Kreditinstituten, Münster 1984, S. 210; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 498 und 503.

合、命令指揮系統(Unterstellung)に関して、ライン的な命令指揮系統(fachliche Unterstellung)とスタッフ的な命令指揮系統(disziplinarische Unterstellung)とが存在することとなる。すなわち、部門コントローラーは、中央コントローリングにおけるコントローラーと各部門の管理者によって二重に支配されるのである。具体的には、ライン的な命令指揮系統は職務内容のための権限および行動方法などの問題に関連し、スタッフ的なそれは労働契約から生じる規制である課業規制および時間規制、賃金の支払いなどの問題に関連する。

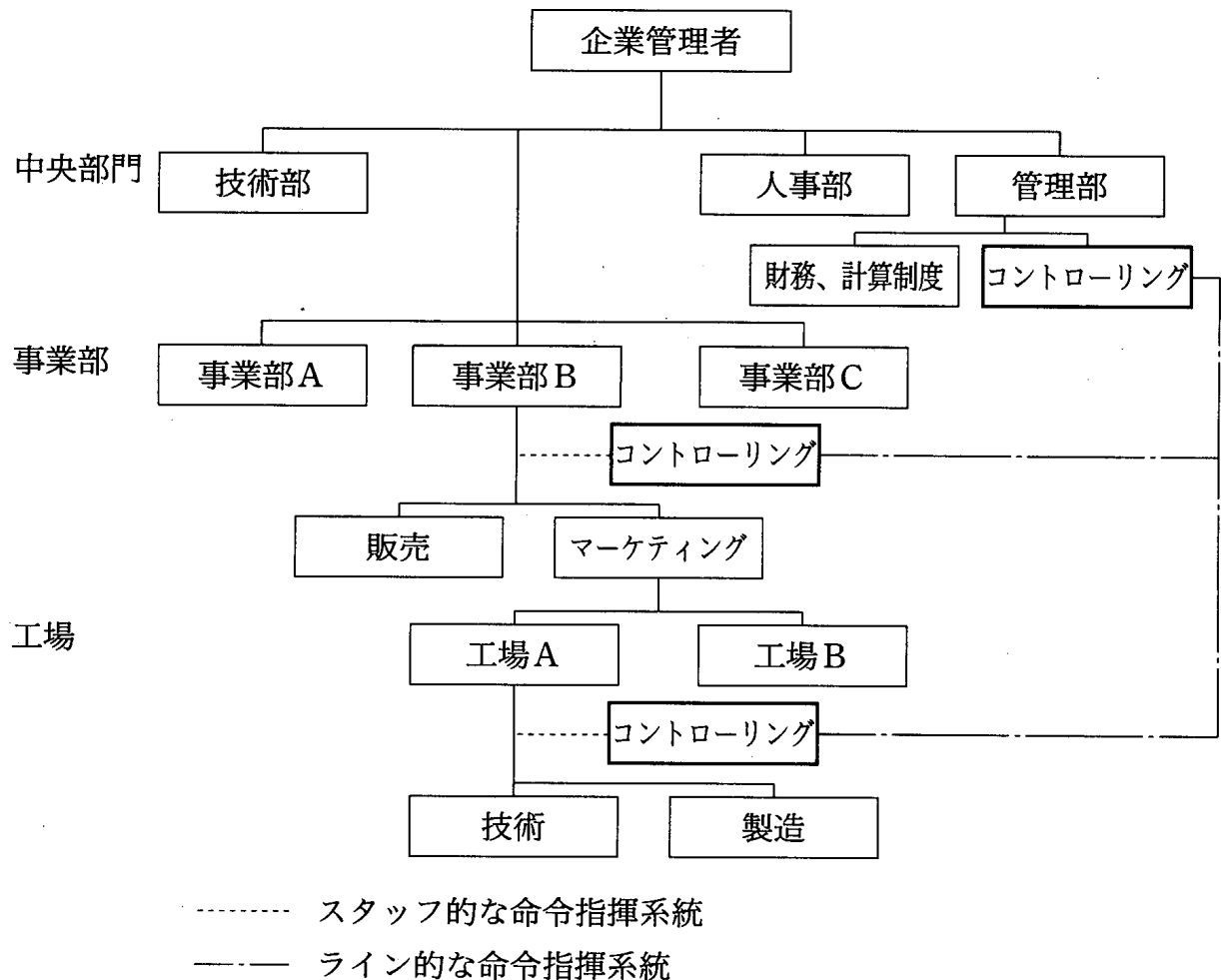
この原則にしたがうことによるメリットとしては、コントローラーに対して命令権をもつ二つの領域の管理者間の調整がスムーズに行われることが挙げられる。一方、それに関するデメリットとしては、命令が二重になるために継続的なコンフリクトが発生し、部門コントローラーが部門管理者および中央コントローリングのコントローラーの両者に受け入れられないことが起こりうる。また、公平性や中立性が保たれにくいというデメリットも存在する。

このようなデメリットがあるものの、コントローリングがその調整機能を遂行するためには、二重支配原則に従うことが合目的的であると考えられる<sup>34)</sup>。その理由として、第一に、部門コントローラーは各部門における管理システム全体の調整を行うことによって、その管理者の支援を行うことを主な目的としており、そのためには、彼らに受け入れられることが必要不可欠だからである。第二に、部門コントローラーは、各部門の管理システムを企業の全体目標を志向させるように統率することをその職務としているからである。第三に、部門コントローリングは企業内に多数存在し、それらが統一的に調整されなければならない。したがって、中央コントローリングはそれ

33) Vgl. Schüller, S.: ebenda, S. 210; Steinle, C./Eggers, B./Lana, D. (Hrsg.): *Zukunftsgerechtes Controlling*, 3. Aufl., Wiesbaden 1998, S. 267 f.; Horváth, P.: a. a. O., S. 843-846; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 499-503; Friedl, B.: a. a. O., S. 110-113. これは、命令指揮系統に関して、二重の命令指揮系統(doppelte Unterstellung)を意味するものである。この二重支配原則を最初に明確にしたのは、シュラー(Schüller, S)である。

34) Vgl. Horváth, P.: a. a. O., S. 843-846; Küpper, H.-U.: a. a. O., S. 502 f.

図表7 ドイツネスレ社におけるコントローリング組織



(出所) Winkel, H.-J.: Controlling-Profil: Nestlé Deutschland AG, in: Controlling, 3. Jg. (1991), S. 264 を一部修正している。

それぞれの部門コントローリングを統率することが不可欠である。

図表6は、ドイツネスレ社(Nestlé Deutschland)におけるコントローリングを明らかにしている。この場合、二重支配原則が適用されていると考えられる。すなわち、部門コントローリングは各事業部においてスタッフとして設置され、事業部の管理者からはスタッフ的な命令指揮系統を通じて、また、中央コントローリングによってライン的な命令指揮系統を通じて統制されている。さらに、中央コントローリングは、中央部門のスタッフとして企業における最上位の管理者の管轄下におかれ、その調整機能を遂行するのである。

## V 結

本稿においては、コントローリングの機能、コントローリング組織およびコントローリング部門の企業組織における位置づけについて考察してきた。

まず、近年においてコントローリングの調整機能がとくに重視されていることに着目して調整志向的な基本構想を考察し、コントローリングの機能が管理システム全体の調整であるということを明らかにした。次に、コントローリング組織に対する規定要因を企業規模および組織形態に限定し、固有のコントローラーの職位の導入状況およびコントローリング組織の一般的な類型を示している。そのうえで、企業におけるコントローリング部門の位置づけを明らかにし、それぞれのコントローリング部門間および部門管理者との間に二重支配原則が適用されるべきであるとの結論を得た。

コントローリングの機能は管理システムにおける調整である。そのような機能を果たすために、コントローリングは制度化され、独立したコントローリング部門が形成されなければならないのである。さらに、中央コントローリングと部門コントローリングが設置され、そこに二重支配原則を貫徹させることが不可欠である。これらのことを通じて、コントローリングの調整機能が十分に果たされるのであり、管理システムはよりよく調整される。その結果、企業成果は高められうるのである。

すでに明らかのように、コントローリングは、それがドイツに採り入れられた当時は計算制度をその中心的機能としていたために、広く普及するにはいたらなかった。今日のドイツ企業においては管理システムにおける調整の必要性が高まっており、また、コントローリングの調整機能がきわめて重視されているのである。

ホルヴァートが述べているように、企業管理を取り巻く環境の動態性および複雑性という外的環境の変化と企業の細分化という内的環境の変化に適応していくために、コントローリングの調整機能が不可欠であるといえる。これらの問題領域を包括するコントローリングとして戦略的なレベルのコント

ローリングが重要である。戦略的なコントローリングとはどのような機能を果たすのか、また、その機能を担うコントローラーの果たすべき役割とはいかなるものであるのか、これらの問題に関しては別の機会に考察することにした。

(筆者は関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程)